

Rechtmatige internationale inlichtingenuitwisseling; ontvankelijk beroep

Gemeenschappelijk Hof van Justitie, 6 februari 2018, CUR2017H00004, ECLI:NL:OGHACMB:2018:58

SAMENVATTING

Namens de staatssecretaris van Financiën van Nederland is aan het ministerie van Financiën, Directie Fiscale Zaken van Curaçao, een verzoek gedaan om inlichtingen betreffende X (bv; belanghebbende) onder verwijzing naar artikel 37 BRK. De informatie wordt verzocht met het oog op de heffing van vennootschapsbelasting over de jaren 2011 en volgende. Het verzoek is ingewilligd. X heeft beroep bij het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao (hierna: het Gerecht) ingesteld tegen het besluit tot inwilliging van het verzoek. Dit beroep is niet-ontvankelijk verklaard. X heeft vervolgens hoger beroep ingesteld bij het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (GHvJ). Evenals bij het Gerecht is in hoger beroep in geschil of de minister de gevraagde inlichtingen mocht uitwisselen. Anders dan het Gerecht oordeelt het GHvJ dat X wel belang heeft bij de zaak (ondanks dat de inlichtingen al zijn uitgewisseld) en X daarom ten onrechte door het Gerecht niet-ontvankelijk is verklaard. Het belang van X is erin gelegen dat een rechter (na de inlichtingenuitwisseling) kan beoordelen of aan alle voorwaarden voor de gegevensuitwisseling is voldaan, of niet een of meer van de uitsluitingen van artikel 64 van toepassing is en of eventuele toepassing van artikel 62, lid 4, Algemene landsverordening Landsbelastingen (ALL) terecht heeft plaatsgevonden. X heeft afdoende naar voren gebracht dat zij met het vaststellen van een eventuele onrechtmatigheid in de besluitvorming omtrent de gegevensuitwisseling van de minister een belang heeft. Voorts zou de door de wetgever in het leven geroepen beroepsmogelijkheid zinledig zijn indien de omstandigheid dat het besluit al onherroepelijke gevolgen heeft gehad (de informatie is al verstrekt) mee zou brengen dat X niet kan worden ontvangen in haar beroep. Het GHvJ wijst de zaak niet terug maar voorziet op verzoek van partijen zelf in de zaak. Het GHvJ oordeelt dat aan alle voorwaarden voor de gegevensuitwisseling is voldaan en dat de minister niet onrechtmatig heeft gehandeld. Aan de vraag of X door het optreden van de minister schade heeft geleden komt het GHvJ daarom niet toe.

NOOT

Rechtsbescherming bij internationale inlichtingenuitwisselingen

De internationale inlichtingenuitwisseling speelt op Curaçao een grote rol bij de wens om niet op een grijze of zwarte lijst te worden geplaatst. De grondslag voor het uitwisselen van inlichtingen tussen Nederland en Curaçao was, wat betreft het onderhavige jaar in deze zaak opgenomen in artikel 37 BRK en artikel 62 Algemene landsverordening Landsbelastingen (hierna: ALL). Tegen een besluit om de inlichtingen te verstrekken kon belastingplichtige in beroep gaan. De rechtsbescherming van belastingplichtige was evenwel beperkt: de ALL voorziet niet in een schorsende werking. Dit om procesmisbruik tegen te gaan. Het betreft hier een typisch feitencomplex; de Nederlandse Inspecteur is achter het bestaan van een Stichting Particulier Fonds (SPF) gekomen, waarin een aandelenbelang in een vennootschap wordt gehouden, waarvan een Nederlandse ingezetene mogelijk de uiteindelijke

gerechtigde is. Waarschijnlijk is deze Inspecteur in de Nederlandse informatieprocedure, opgenomen in de AWR, niet veel wijzer geworden, vandaar dat hij de hulp van zijn Curaçaose collega's heeft ingeroepen.

Procesbelang appellant

Deze uitspraak is de eerste in een serie van vier uitspraken van gelijke strekking.¹ In de procedure staat de vraag centraal of belanghebbende nog een belang heeft bij het instellen van een beroepsprocedure bij het Gerecht in eerste aanleg (hierna: Gerecht) tegen het besluit van de minister om tot uitwisseling van informatie met de Nederlandse autoriteit over te gaan. Volgens het Gerecht is hier geen sprake van, omdat de inlichtingen al verstrekt zijn aan de Nederlandse autoriteit. 'Een belang is dan alleen nog aanwezig voor zover de Minister onrechtmatig heeft gehandeld en belanghebbende daardoor schade heeft geleden', aldus het Gerecht. Opvallend is dat het Gerecht de rechtmatigheid niet toetst, omdat belanghebbende niet stelt schade te hebben geleden. Alsdan ontbreekt volgens het Gerecht een belang. Het beroep wordt door het Gerecht daarom niet-ontvankelijk verklaard.

Hoger beroep

Het Gemeenschappelijke Hof van Justitie (hierna: GHvJ) zoekt bij de behandeling van het geschil aansluiting bij de parlementaire geschiedenis van artikel 62 en 63 ALL. Hieruit blijkt dat het nadrukkelijk de bedoeling zou zijn dat een beroep op de rechter niet tot opschorting van de verstrekking van gevraagde inlichtingen leidt. Pas in de beroepsfase zou beoordeeld worden of aan alle voorwaarden voor gegevensuitwisseling is voldaan. De wetgever heeft hiermee uitdrukkelijk een inhoudelijke toetsing achteraf beoogd. De ontvankelijkverklaring door het GHvJ lijkt mij terecht.

Bij de materiële beoordeling gaat het GHvJ in op de vraag of aan alle voorwaarden voor gegevensuitwisseling is voldaan. Aan de eis van een heffingsbelang wordt volgens het GHvJ voldaan omdat Curaçao als aangezochte staat uit kan gaan van de juistheid van de mededeling van de verzoekende staat (Nederland) dat er een heffingsbelang is.² Belanghebbende doet ook een beroep op het uitputtingsbeginsel zoals indertijd was opgenomen in artikel 64, lid 2, onderdeel c, ALL: de bevoegde autoriteit moet eerst eigen mogelijkheden uitputten alvorens een verzoek om inlichtingenuitwisseling te doen. Het beroep op dit beginsel dat als 'ultima ratio' moet worden beschouwd, slaagt volgens het GHvJ niet omdat in het inlichtingenverzoek verklaard is dat 'alle gebruikelijke onderzoeksmogelijkheden uitgeput zijn'. Het GHvJ acht een dergelijke verklaring voldoende. Er moet vertrouwd kunnen worden op de mededeling van de verzoekende autoriteit.

Afsluitend

Wat schuurt in deze zaak is dat belanghebbende de procedure op formele gronden gewonnen heeft, maar niet op materiële gronden. Belanghebbende schiet er dus feitelijk niets mee op. Er is geen mogelijkheid om het besluit te laten schorsen en daarmee de onmiddellijke uitvoering van het besluit tegen te gaan. Als het besluit achteraf onrechtmatig blijkt te zijn, dan kan belanghebbende evenwel aanspraak maken op een schadevergoeding, mits sprake is van schade. Hoe de omvang van deze schade vast te stellen lijkt mij heel lastig. Overigens is het wetgevend kader omtrent de informatie-uitwisseling in de relatie tot Curaçao thans behoorlijk gewijzigd; niet alleen is de BRK per 2016 vervangen door de Belastingregeling Nederland-Curaçao (BRNC), alwaar in artikel 25 de uitwisseling van informatie is opgenomen; ook is hoofdstuk VIII, afdeling 2 van de ALL overgeheveld naar de

1 GHvJ 2 februari 2018, CUR2017H00006, ECLI:NL:OGHACMB:2018:59, CUR2017H00007, ECLI:NL:OGHACMB:2018:60 en CUR2017H00005, ECLI:NL:OGHACMB:2018:62.

2 Vgl. RvS 20 april 2016, 201503931/1/A3, ECLI:NL:RVS:2016:1076.

Landsverordening bijstand heffing van belastingen, en is het daaraan gekoppelde Landsbesluit behoorlijk uitgebreid.

mr. G.D. Rekwest

Erasmus Universiteit Rotterdam

BRON

Uitspraak op het hoger beroep van: X bv, gevestigd te Curaçao, appellante (belanghebbende), tegen de uitspraak van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao (hierna: het Gerecht) van 22 november 2016 in zaak BBZ nr. CUR201500816 in het geding tussen:

belanghebbende,

en

de Minister van Financiën, verweerder (de Minister).

1. Procesverloop

1.1. Bij brief van 9 mei 2014, gericht aan het Ministerie van Financiën - Directie Fiscale Zaken van Curaçao, is namens de Staatssecretaris van Financiën van Nederland een verzoek gedaan om inlichtingen betreffende onder andere belanghebbende onder verwijzing naar artikel 37 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK).

1.2. Op 9 december 2014 heeft de Minister aan belanghebbende een kennisgeving doen toekomen van het voornemen tot inwilliging van het inlichtingenverzoek als vermeld in 1.1.

1.3. Op 18 december 2014 heeft belanghebbende aan de Minister verzocht om heroverweging van het in 1.2 vermelde voornemen.

1.4. Bij brief van 5 januari 2015 heeft de Minister (door tussenkomst van de Sectordirecteur Fiscale Zaken) aan belanghebbende medegedeeld dat hij het besluit heeft genomen om de gevraagde informatie aan Nederland te verstrekken.

1.5. Op 3 maart 2015 heeft belanghebbende beroep bij het Gerecht ingesteld tegen het besluit tot inwilliging van het verzoek. Tijdens een comparitiezitting op 16 juni 2016 van het Gerecht in Willemstad is afgesproken dat de Minister binnen drie weken het verzoek tot inlichtingeninwisseling (in geanonimiseerde vorm) bij het Gerecht zou indienen. De Minister heeft op 11 juli 2016 een kopie van het inlichtingenverzoek van 9 mei 2014 overgelegd aan het Gerecht (en tevens een schriftelijke reactie op de pleitnota ingediend). Deze stukken zijn door het Gerecht doorgestuurd naar belanghebbende. Er is vervolgens uitspraak gedaan (zonder nadere mondelinge behandeling).

1.6. Het Gerecht heeft op 22 november 2016 (ECLI:NL:OGEAC:2016:160) het beroep niet ontvankelijk verklaard. De uitspraak is op 24 november 2016 verzonden.

1.7. Tegen deze uitspraak is door belanghebbende op 24 januari 2017 (pro forma) hoger beroep ingesteld bij het Hof, het hoger beroep is nader gemotiveerd bij een schrijven van 20 maart 2017. Verweerder heeft op 31 mei 2017 een verweerschrift ingediend.

1.8. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 24 oktober 2017 te Willemstad, Curaçao. Aldaar zijn namens belanghebbende verschenen [A] en namens verweerder [B] en [C]. De zaak is gelijktijdig behandeld met de hoger beroepen in de zaken met de nummers (CUR2017H00005, CUR2017H00006 en CUR2017H00007)

2. Feiten

2.1. Het Gerecht heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het Hof als vaststaand overneemt:

"2.2 Het inlichtingenverzoek van 9 mei 2014 luidt, voor zover hier van belang, als volgt: "Betreft: Inlichtingenuitwisseling inzake [X] BV en [Q] (Curaçao)

[X1] BV (NL)

Geachte mevrouw [T],

Onder verwijzing naar artikel 37 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk zend ik u een verzoek om inlichtingen toe.

Ik zou het op prijs stellen indien u mij de gevraagde inlichtingen zo spoedig mogelijk wilt verstrekken.

Ik bevestig dat

1. Ik bereid en in staat ben om in vergelijkbare gevallen dergelijke inlichtingen te verkrijgen en u te doen toekomen.

2. Alle gebruikelijke onderzoeksmogelijkheden uitgeput zijn en

3. de door u te verstrekken inlichtingen geheim zullen worden gehouden overeenkomstig artikel 37 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk en slechts worden gebruikt voor het doel waarvoor zij worden verstrekt.

(...)

Betrokken (rechts)persoon op Curaçao

Naam: [X] BV

(. . .)

Naam: [Q]

(. . .)

Betrokken (rechts)persoon in Nederland

Naam: [X1]

(....)

De informatie wordt verzocht met het oog op de heffing van vennootschapsbelasting over de jaren 2011 en volgende.

Inhoud van het verzoek

[X]BV is opgericht naar Nederlands recht. De vennootschap was in elk geval tot 20 mei 2011 feitelijk gevestigd in Nederland. (. . .). Op 13 oktober 2011 heeft de aandeelhouder van [X] BV bij akte van schenking de aandelen geschonken aan [Q]S. (. . .).

De gevraagde inlichtingen

In het kader van de Nederlandse belastingheffing ligt de vraag voor: "Wie voert de feitelijke leiding over [X] BV en waar wordt deze uitgeoefend?".(. . .)"

Het verzoek bevat verder een aantal vragen over belanghebbende en [Q].

2.3. De Minister is na ontvangst van het verzoek overgegaan tot het inwinnen van de opgevraagde gegevens via de Inspecteur der Belastingen te Curaçao. De inlichtingen zijn verzameld door Nederlandse belastingambtenaren die in die periode op uitzendbasis waren ingehuurd om het werk van de Curaçaose belastinginspecteur te komen uitvoeren.

2.4. Op 9 december 2014 heeft de Minister aan belanghebbende zijn voornemen tot het verstrekken van inlichtingen kenbaar gemaakt. Hierin staat onder meer:

"Na een beoordeling van de door mij verkregen informatie, ben ik van mening dat deze informatie van belang zou kunnen zijn voor de belastingheffing in de verzoekende staat. Omdat ook verder aan de eisen voor het verstrekken van inlichtingen is voldaan, ben ik voornemens om tot inwilliging van het internationaal inlichtingenverzoek over te gaan. (...). In de bijlage bij deze brief is nadere informatie over

het inlichtingenverzoek en de door mij te verstrekken informatie opgenomen. Indien u van mening bent dat de door u verstrekte informatie niet kan worden uitgewisseld, dan kunt u binnen tien (10) dagen na de dagtekening van deze kennisgeving een gemotiveerd verzoek om heroverweging indienen. (....). Mijn definitieve besluit zal schriftelijk aan u worden kenbaar gemaakt (.....). Een eventueel ingesteld beroep leidt echter niet tot het opschorten van de verstrekking van de verzochte inlichtingen(....). "

In de bijgevoegde bijlagen is een omschrijving gegeven van de te verstrekken inlichtingen en is vermeld dat de bevoegde autoriteit de Belastingdienst/Oost Central [LOA] is en dat het gaat om "niet nader te noemen in Nederland woonachtige belastingplichtigen".

2.5. Op 18 december 2014 heeft belanghebbende gemotiveerd verzocht om heroverweging van het hiervoor vermelde voornemen.

2.6. Bij brief van 5 januari 2015 heeft de Minister gereageerd op het verzoek om heroverweging. De Minister concludeert als volgt:

"De door u aangevoerde argumenten hebben mij er niet van overtuigd dat de informatie als genoemd in de kennisgeving van 9 december 2014 niet aan Nederland verstrekt zou moeten worden. Ik heb besloten de informatie dan ook aan de Nederlandse autoriteiten te verstrekken. "

2.7. Op 5 januari 2015 heeft de Minister de gevraagde inlichtingen uitgewisseld aan de Nederlandse autoriteit."

2.2. In aanvulling op de door het Gerecht vastgestelde feiten stelt het Hof op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting de volgende feiten en omstandigheden vast:

2.3. Het onder 2.2 weergegeven citaat vult het Hof nog als volgt aan in die zin dat na de volzin "De vennootschap was in elk geval tot 20 mei 2011 feitelijk gevestigd in Nederland" de volgende volzinnen zijn opgenomen: "De directie over de vennootschap wordt gevoerd door [TAC] BV. De heer [G] is 100% aandeelhouder van [X] BV."

3. Geschil in hoger beroep

3.1. Evenals bij het Gerecht is in hoger beroep in geschil of de Minister de gevraagde inlichtingen mocht uitwisselen. De Minister beantwoordt deze vraag bevestigend terwijl belanghebbende deze vraag ontkennend beantwoordt.

3.2. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden welke daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, alsmede op hetgeen zij ter zitting hebben bijgebracht.

4. Het oordeel van het Gerecht

Het Gerecht heeft het volgende overwogen:

"4.1 Artikel 37 BRK bepaalt dat de bevoegde autoriteiten van, onder meer, Nederland en Curaçao inlichtingen uitwisselen die nodig zijn om uitvoering te geven aan de BRK of aan de wetgeving van deze landen met betrekking tot belastingen waarop de BRK van toepassing is, voor zover de heffing van die belastingen niet in strijd is met de BRK.

4.2. In Curaçao is de uitvoering van deze verplichtingen uit de BRK geregeld in Hoofdstuk VIII, afdeling 2 van de ALL. Artikel 62, lid 1 ALL bepaalt dat de Minister op verzoek van een bevoegde autoriteit de inlichtingen kan verstrekken waar de bevoegde autoriteit om vraagt en die voor laatstgenoemde van belang kunnen zijn voor de heffing en invordering van belastingen. Het tweede lid van dit artikel bepaalt dat de Minister degene ten aanzien van wie een verzoek om inlichtingen is gedaan, schriftelijk in kennis stelt van zijn voornemen om tot inwilliging hiervan over te gaan, met een omschrijving van de te verstrekken inlichtingen, onder vermelding van de bevoegde autoriteit van wie het verzoek afkomstig is. Ingevolge het derde lid van artikel 62 ALL kan degene van wie de inlichtingen afkomstig

zijn binnen tien dagen na dagtekening van de kennisgeving de Minister gemotiveerd verzoeken om tot een heroverweging te komen. Het vierde lid van artikel 62 ALL bepaalt dat de Minister, tenzij dringende redenen zich daartegen verzetten, niet eerder beslist om tot inwilliging van het verzoek over te gaan dan na 15 dagen na dagtekening van voormelde kennisgeving, waarbij hij rekening houdt met een eventueel ingediend verzoek tot heroverweging. Ingevolge artikel 62, zesde lid ALL kan degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Curaçao woont of is gevestigd binnen twee maanden na de dagtekening van het besluit in beroep komen bij de Raad. Tevens bepaalt het zesde lid dat een ingesteld beroep niet leidt tot opschorting van de verstrekking van inlichtingen.

4.3. Belanghebbende heeft gesteld dat door de handelwijze van de Minister het besluit tot inwilliging van de inlichtingen nietig verklaard dient te worden dan wel vernietigd dient te worden. Het Gerecht oordeelt hierover als volgt. Het besluit om over te gaan tot verstrekking van de inlichtingen aan de Nederlandse belastingautoriteit is genomen op 5 januari 2005 (Hof bedoeld is: 2015). Op diezelfde dag is het besluit uitgevoerd en zijn de inlichtingen verstrekt aan de Nederlandse belastingautoriteit. Dat betekent dat het besluit reeds onherroepelijke gevolgen heeft gehad zodat belanghebbende geen belang meer heeft bij nietigverklaring of vernietiging van het besluit. Het beroep kan op basis daarvan niet leiden tot een voor belanghebbende gunstiger resultaat zodat het beroep in zoverre niet ontvankelijk is.

4.4. Een belang is dan alleen nog aanwezig voor zover de Minister onrechtmatig heeft gehandeld én belanghebbende daardoor schade heeft geleden. Het Gerecht zal de vraag of onrechtmatig is gehandeld in het midden laten. Immers, belanghebbende heeft niet gesteld dat ze als gevolg van het (volgens haar) onrechtmatig handelen schade heeft geleden of zou kunnen leiden. Ook in die zin ontbreekt een belang voor belanghebbende. Belanghebbende heeft aan het Gerecht verzocht om te oordelen dat de (volgens belanghebbende onrechtmatig verstrekte) inlichtingen op geen enkele wijze in Nederland mogen worden gebruikt, maar een dergelijke uitspraak zou iedere betekenis ontberen. Het is immers niet aan het Gerecht maar uitsluitend aan de Nederlandse rechter om te oordelen over het gebruik in Nederland van de verstrekte inlichtingen. Ook in zoverre is er geen belang aanwezig. Belanghebbende heeft ook nog gesteld dat de informatie niet door de Curaçaose belastingautoriteiten zou mogen worden gebruikt, maar in deze procedure heeft belanghebbende ook daar geen belang bij nu het hier gaat om de vraag of de Minister de informatie aan Nederland mocht verstrekken. Het Gerecht begrijpt dat belanghebbende een principiële uitspraak wenst over Hoofdstuk VIII, afdeling 2 van de ALL, maar ook dat levert geen rechtens te respecteren belang op. Nu belanghebbende geen rechtens te respecteren belang heeft, dient het beroep van 3 maart 2015 niet-ontvankelijk te worden verklaard."

5. Gronden

Wettelijke bepalingen en parlementaire behandeling

5.1. Artikel 62 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (ALL) luidt (van 1 mei 2013 tot 26 september 2015):

Artikel 62

1.Op verzoek van een bevoegde autoriteit kan de Minister de inlichtingen verstrekken waarom zij vraagt en die voor haar van belang kunnen zijn bij de heffing en invordering van belastingen, bedoeld in artikel 1, eerste lid, of daarmee overeenkomende belastingen.

2.De Minister stelt degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Curaçao woont of is gevestigd, schriftelijk in kennis van zijn voornemen om tot inwilliging van het verzoek om inlichtingen over te gaan. Bij de kennisgeving geeft de Minister een omschrijving van de te verstrekken inlichtingen en vermeldt hij de bevoegde autoriteit van wie het verzoek afkomstig is.

3.Degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Curaçao woont of is gevestigd, kan binnen tien dagen na de dagtekening van de kennisgeving, bedoeld in het tweede lid, de Minister gemotiveerd verzoeken om tot een heroverweging te komen van zijn voornemen om tot inwilliging van het verzoek om inlichtingen over te gaan.

4.De Minister beslist, tenzij dringende redenen zich daartegen verzetten, niet eerder dan na 15 dagen na de dagtekening van de kennisgeving, bedoeld in het tweede lid, om tot inwilliging van het verzoek over te gaan. Bij zijn besluit houdt de Minister rekening met een eventueel ingediend verzoek tot heroverweging,

als bedoeld in het derde lid. Het besluit om tot inwilliging van het verzoek om inlichtingen te verstrekken over te gaan, wordt schriftelijk kenbaar gemaakt aan degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Curaçao woont of is gevestigd.

5. Indien dringende redenen daartoe aanleiding geven, kan de Minister aan de inwilliging van het verzoek om inlichtingen uitvoering geven, voordat degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn daarvan in kennis is gesteld. Alsdan blijft een kennisgeving, als bedoeld in het tweede lid, achterwege en wordt het besluit, als bedoeld in het vierde lid, zo spoedig mogelijk, doch niet later dan vier maanden na het begin van de uitvoering, kenbaar gemaakt. Bij ministeriële regeling met algemene werking kan worden bepaald wanneer sprake van dringende redenen is.

6. Tegen een besluit als bedoeld in het vierde lid kan degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn en die in Curaçao woont of is gevestigd, binnen twee maanden na de dagtekening van het besluit in beroep komen bij de Raad. Een ingesteld beroep leidt niet tot opschorting van de verstrekking van inlichtingen.

7. Aan verzoeken ten behoeve van een onderzoek naar strafbare feiten met betrekking tot belastingen of daarmee verband houdende feiten, wordt niet voldaan zonder overleg met de Minister van Justitie.

Artikel 64 van de ALL luidt (van 1 mei 2013 tot 26 september 2015):

Artikel 64

1. De Minister verstrekt geen inlichtingen indien de verstrekking daarvan niet strekt tot uitvoering van regelingen van internationaal en interregionaal recht tot het verlenen van wederzijdse bijstand bij de heffing van belastingen, alsmede renten daarover en bestuursrechtelijke sancties en boeten die daarmee verband houden.

2. De Minister behoeft geen inlichtingen te verstrekken indien:

- a. de openbare orde van Curaçao zich daartegen verzet;
- b. die inlichtingen in Curaçao krachtens wettelijke bepalingen of op grond van de administratieve praktijk niet zouden kunnen worden verkregen voor de heffing van een in artikel 1 bedoelde belasting;
- c. aannemelijk is dat de bevoegde autoriteit in de eigen staat niet eerst de gebruikelijke mogelijkheden voor het verkrijgen van de door haar gevraagde inlichtingen heeft benut, die zij in de gegeven situatie had kunnen benutten zonder het beoogde resultaat in gevaar te brengen;
- d. de bevoegde autoriteit voor wie de inlichtingen zouden zijn bestemd, niet bevoegd of in staat is de Minister soortgelijke inlichtingen te verstrekken;
- e. de verstrekking strijdig zou zijn met algemeen aanvaarde beginselen van belastingheffing of overige begrenzingen die voortvloeien uit de van toepassing zijnde bepalingen van internationaal en interregionaal recht;
- f. de wetgeving van de staat van de bevoegde autoriteit voor wie de inlichtingen zouden zijn bestemd geen verplichting tot geheimhouding oplegt aan ambtenaren van de belastingadministratie van die staat met betrekking tot hetgeen hun wordt medegedeeld of blijkt bij de uitvoering van de belastingverordening van die staat;
- g. daarmee een commercieel, een industrieel of een beroepsgeheim zou worden onthuld.

5.2. In de parlementaire behandeling van voornoemde bepalingen is onder meer over de context van de inlichtingenuitwisseling en het opnemen van de beroepsmogelijkheid het volgende opgenomen:

“De belanghebbende kan tegen een voorgenomen uitwisseling van gegevens in beroep komen bij de Raad. Dit college zal dan beoordelen of aan alle voorwaarden voor gegevensuitwisseling is voldaan, of niet een of meer van de uitsluitingen van artikel 64 van toepassing is en of eventuele toepassing van het vierde lid terecht heeft plaatsgevonden.

Zoals reeds bij het vierde lid is opgemerkt, zal ingeval inlichtingen worden gevraagd ten behoeve van de opsporing van strafbare feiten, vooraf aan de uitwisseling eerst overleg met de Minister van Justitie moeten plaats vinden.”

MvT ALL, blz. 30-31.

En:

“In dit verband vinden ondergetekenden het echter noodzakelijk om nadrukkelijk te bepalen, dat een beroep op de rechter niet leidt tot een opschorting van de verstrekking van gevraagde inlichtingen. Door de Nederlandse Antillen en Curaçao zijn de laatste jaren veel inspanningen verricht om internationaal van diverse fiscale grijze en zwarte lijsten af te komen. In dit verband kan worden verwezen naar de gesloten TIEA's en DTA's. Het aspect van internationale inlichtingenuitwisseling speelt daar een grote rol in, hetgeen recentelijk bij de beoordeling van Curaçao voor de OECD nog eens nadrukkelijk aan de orde is gekomen. Zonder de voorgestelde bepaling zou Curaçao, ongeacht of de Raad van Beroep voor Belastingzaken of het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao de competente rechter is, wel eens niet aan haar internationale verplichtingen kunnen voldoen. Het gevolg hiervan kan zijn, dat Curaçao wederom op fiscale grijze of zwarte lijsten wordt geplaatst, dan wel dat het afsluiten van nieuwe TIEA's en DTA's zeer lastig wordt.

In dit verband kan nog worden opgemerkt, dat de Minister, na ontvangst van de opgevraagde inlichtingen, zelfstandig beoordeelt of de verzochte inlichtingen ook daadwerkelijk worden verstrekt. Indien een belastingplichtige bezwaar tegen inlichtingenuitwisseling heeft, zullen de daarbij opgeworpen bezwaren zeker worden meegenomen in de overweging om inlichtingen al dan niet uit te wisselen. Alleen in die situaties waarin het beroep op de rechter redelijkerwijs geen kans van slagen heeft, zal de Minister de verzochte inlichtingen uitwisselen zonder een uitspraak van de rechter af te wachten. Op deze wijze wordt misbruik van procesrecht voorkomen. Zijn de door belastingplichtige opgeworpen bezwaren echter van dien aard, dat een beroep op de rechter kans van slagen heeft, dan zal de Minister de verzochte inlichtingen niet uitwisselen in afwachting van een uitspraak van de rechter.”

Amendement [R] – Statenstukken 2012-2013 – 030 nr. 8, blz. 6-8.

En:

“Nadat de Minister de gevraagde inlichtingen heeft verzameld, beoordeeld en tot de conclusie is gekomen dat uitwisseling mogelijk is, wordt degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn van een voornemen tot uitwisseling op de hoogte gebracht. Binnen tien dagen na de dagtekening – het is aan de Minister om voor een spoedige bezorging van de kennisgeving zorg te dragen – kunnen bezwaren tegen de uitwisseling bij de Minister worden aangedragen en kan worden verzocht om een heroverweging van het voornemen. Rekening houdend met de geuite bezwaren zal de Minister vervolgens een definitief besluit nemen. Indien dit besluit tot uitwisseling strekt, ontvangt degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn een schriftelijk besluit, waartegen beroep op de rechter openstaat. Een eventueel ingesteld beroep schort ook in de nieuw voorgestelde procedure de uitwisseling van de gevraagde inlichtingen niet op. Met de thans voorgestelde procedure zijn de belangen van zowel degene die de inlichtingen heeft verstrekt als de Minister beter gebaat.

De termijnen waarbinnen de procedure plaatsvindt zijn drastisch ingekort. Dit is het gevolg van de aanbevelingen die naar aanleiding van de phase 1 Peer Review zijn ontvangen. Hoewel een kennisgevingsprocedure is toegestaan, mag deze niet aan een tijds inlichtingenverstrekking in de weg staan. Onder tijdig wordt een periode van circa 90 dagen verstaan. Door de huidige wachttijd van 60 dagen, wordt de termijn van 90 dagen bij veruit de meeste verzoeken niet gehaald. Hiermee is een tijds behandeling van inlichtingenverzoeken in het gedrang. Door de wachttijd te verkorten tot 15 dagen, wordt een termijn van 90 dagen realiseerbaar. Om deze reden is ook besloten om de kennisgeving niet als een voor bezwaar vatbare beschikking aan te merken. In dat geval zouden de bepalingen voor de behandeling van een bezwaarschrift van toepassing zijn en zou de termijn van 90 dagen verder

onder druk komen te staan. Met de thans voorgestelde procedure en de mogelijkheid om beroep bij de belastingrechter in te stellen, worden de rechten van betrokkenen voldoende gewaarborgd.

Indien bezwaar tegen de uitwisseling bestaat, zal degene die de inlichtingen heeft verstrekt snel moeten handelen. Binnen tien dagen dient een motivering van het bezwaar bij de Minister te worden ingediend. Indien wel bezwaar tegen de uitwisseling wordt gemaakt, maar een motivering achterwege blijft, zal de Minister bij zijn uiteindelijke oordeel geen rekening met het bezwaar houden. De inlichtingenverstrekker heeft dan ook belang bij een tijdige motivering van zijn bezwaar. In dit verband wordt opgemerkt, dat alleen in situaties als bedoeld in artikel 64 inlichtingenverstrekking achterwege zal blijven. Een bezwaar zal dan ook op een van de in dit artikel genoemde gronden gestoeld moeten zijn.

De huidige bevoegdheid van de Minister om indien dringende redenen daartoe aanleiding geven de hiervoor besproken procedure opzij te zetten en de gevraagde inlichtingen zonder voorafgaande kennisgeving of besluit te verstrekken, is behouden. Deze bevoegdheid is thans in het vijfde lid opgenomen. Uiterlijk binnen vier maanden na de verstrekking van de inlichtingen ontvangt degene van wie de inlichtingen afkomstig zijn alsnog een besluit. Tegen dit besluit kan beroep bij de belastingrechter worden ingesteld. Bij ministeriële regeling met algemene werking zal worden verduidelijkt wanneer sprake van een dringende redenen is. In ieder geval is sprake van een dringende reden indien sprake is bij een vermoeden van belastingfraude en dreigende termijnoverschrijding.”

MvT Statenstukken 2012-2013 – 030 nr. 3, blz. 48-50.

Ontvankelijkheid beroep

5.3. Het Gerecht heeft -kort gezegd- geoordeeld dat belanghebbende geen rechtens te respecteren belang heeft en dientengevolge het beroep niet-ontvankelijk moet worden verklaard. De omstandigheid dat het besluit al onherroepelijke gevolgen heeft gehad acht het Gerecht daarbij van belang (zie rechtsoverweging 4.3. van de uitspraak van het Gerecht). Belanghebbende heeft hieromtrent naar voren gebracht dat de in artikel 62 van de ALL opgenomen beroepsmogelijkheid alsmede de in artikel 64 opgenomen toetsingsgronden van de inlichtingenverstrekking alsdan tot een dode letter zouden worden omdat de behandeling van een beroep tegen de uitwisseling altijd na de uitwisseling van de inlichtingen naar het buitenland komt.

Er is voorts volgens belanghebbende (voor haar) wel een belang omdat:

- zij door de toetsing door de rechter en een vaststellen van een onrechtmatigheid een rechtsingang in Nederland zou krijgen teneinde aldaar te kunnen bewerkstelligen dat de informatie uit Curaçao niet mag worden gebruikt door de Belastingdienst aldaar;
- zij (ten onrechte) kosten heeft gemaakt gedurende het verloop van de informatievergaring en de bezwaarfase ten gevolge van een onrecht ingewilligd uitwisselingsverzoek;
- zij opnieuw (ten onrechte) onkosten heeft moeten maken ten aanzien van het inwinnen van advies voor rechtsbescherming in Nederland.

5.4. Anders dan het Gerecht acht het Hof belanghebbende wel ontvankelijk in haar beroep bij het Gerecht. In artikel 62 van de ALL is de mogelijkheid in het leven geroepen om in beroep te komen tegen een besluit tot inwilliging van een verzoek om inlichtingen te verstrekken. Het belang van belanghebbende bij haar beroep tegen dit besluit is er in gelegen dat een rechter (nadien) kan beoordelen of aan alle voorwaarden voor gegevensuitwisseling is voldaan, of niet een of meer van de uitsluitingen van artikel 64 van toepassing is en of eventuele toepassing van het artikel 62, vierde lid, van de ALL terecht heeft plaatsgevonden. Belanghebbende heeft afdoende naar voren gebracht dat zij met het vaststellen van een eventuele onrechtmatigheid in de besluitvorming omtrent de gegevensuitwisseling van de Minister een belang heeft. Voorts zou de door de wetgever in het leven geroepen beroepsmogelijkheid zinledig zijn indien de omstandigheid dat het besluit al onherroepelijke gevolgen heeft gehad (de informatie is al verstrekt) mee zou brengen dat belanghebbende niet kan worden ontvangen in haar beroep. Het verstrekken van de informatie zal immers doorgaans al zijn geschied; tijdens de parlementaire behandeling is er immers expliciet voor gekozen dat een eventueel ingesteld beroep de uitwisseling van de gevraagde inlichtingen niet opschort.

5.5. Uit het vorenoverwogene volgt dat belanghebbende ten onrechte niet ontvankelijk is verklaard in haar beroep bij het Gerecht. Dit brengt mee dat het bepaalde in artikel 17g, tweede lid, van de

Landsverordening op het beroep in belastingzaken (LBB) aan de orde is. In dit artikel is, voor zover hier van belang, bepaald dat wanneer het Gerecht de niet-ontvankelijkheid heeft uitgesproken en het Hof deze uitspraak vernietigt met ontvankelijk verklaring van het beroep de zaak wordt terugverwezen naar het Gerecht om te worden hervat in de stand waarin de behandeling zich bevond. Nu beide partijen ter zitting van het Hof het Hof nadrukkelijk hebben verzocht de zaak niet terug te wijzen naar het Gerecht en zelf een oordeel te geven over het inhoudelijke geschilpunt ziet het Hof af van de in artikel 17g, tweede lid, van de LBB opgenomen (hoofd)regel omtrent terugwijzing van de zaak. Het Hof komt derhalve toe aan de beoordeling van de materiële geschilpunten.

Materiële geschilpunten

5.6. Het Hof zal alsdan beoordelen of aan alle voorwaarden voor de onderhavige gegevensuitwisseling is voldaan.

5.7. Belanghebbende heeft gesteld dat de Minister onrechtmatig heeft gehandeld nu deze niet aannemelijk gemaakt heeft dat er een concreet heffingsbelang is in Nederland en dat om die reden de Minister de inlichtingen niet had mogen verstrekken. De Minister heeft daartegenover gesteld dat hij geen verplichting tot motivering van het heffingsbelang in Nederland heeft. De aanduiding dat sprake is van een heffingsbelang is volgens de Minister voldoende. Het Hof overweegt hierover als volgt.

5.8. De eis van aanwezigheid van een heffingsbelang kan worden afgeleid uit artikel 62, eerste lid, van de ALL. Aldaar is bepaald dat de Minister de inlichtingen kan verstrekken waarom de andere autoriteit vraagt en die voor die andere autoriteit van belang kunnen zijn bij de heffing en invordering van belastingen. In het inlichtingenverzoek is onder meer het volgende opgenomen:

“ De informatie wordt verzocht met het oog op de heffing van vennootschapsbelasting over de jaren 2011 en volgende.

Inhoud van het verzoek

[X] BV is opgericht naar Nederlands recht. De vennootschap was in elk geval tot 20 mei 2011 feitelijk gevestigd in Nederland. De directie over de vennootschap wordt gevoerd door [TAC] BV. De heer [G] is 100% aandeelhouder van [X] BV. Op 13 oktober 2011 heeft de aandeelhouder van [X] BV bij akte van schenking de aandelen geschonken aan [Q]. (. .).

De gevraagde inlichtingen

In het kader van de Nederlandse belastingheffing ligt de vraag voor: "Wie voert de feitelijke leiding over [X] BV en waar wordt deze uitgeoefend?"

Vervolgens wordt onder meer om informatie verzocht met betrekking tot de personen die het beheer, bestuur en de feitelijke beslissingsmacht binnen belanghebbende hebben en wie de dagelijkse feitelijke leidinghandelingen verricht ten behoeve van belanghebbende.

5.9. Het Hof stelt voorop dat de Minister normaal gesproken uit kan gaan van de juistheid van de mededeling van de verzoekende staat dat er een heffingsbelang is en waaruit dit heffingsbelang bestaat (vergelijk Raad van State 20 april 2016, ECLI:NL:RVS:2016:1076). Voort is voor het aannemen van een heffingsbelang niet, zoals belanghebbende kennelijk veronderstelt, noodzakelijk dat in het verzoek exact alle “belastingsoorten en de namen van de mogelijke belastingplichtigen” in relatie tot het heffingsbelang worden vermeld. In casu is met voornoemde informatie (waaronder de genoemde aanslagregeling vennootschapsbelasting vanaf 2011, de korte schets van de structuur en een aantal omstandigheden, zie 5.8.) het heffingsbelang in voldoende mate door de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën onderbouwd. Het had vervolgens op de weg van belanghebbende gelegen om aannemelijk te maken dat er geen heffingsbelang kon zijn. Hierin is belanghebbende niet geslaagd. Overigens is uit de gang van zaken eveneens niet op te maken dat van de zijde van Nederland sprake zou zijn geweest van een zogenoemde “[FE]”. Naar het oordeel van het Hof volgt uit hetgeen in het verzoek is neergelegd dat er wellicht beperkte maar desondanks voldoende aanwijzingen (voor mogelijke belastingplicht in Nederland) waren dat de Staatssecretaris van Financiën in redelijkheid kon

overgaan tot het stellen van vragen over belanghebbende in Curaçao. De grieven van belanghebbende slagen dan ook niet.

5.10. Voorst heeft belanghebbende gesteld dat niet is voldaan aan het zogenaamde uitputtingsbeginsel (onder meer neergelegd in artikel 36, vijfde lid, van de BRK en artikel 64, tweede lid, onder c, van de ALL).

In het inlichtingenverzoek van 9 mei 2014 verklaart de Staatssecretaris van Financiën dat “alle gebruikelijke onderzoeksmogelijkheden uitgeput zijn”. Het Hof is van oordeel dat de Minister van de juistheid van deze verklaring mocht uitgaan. Aan de strekking van de bepalingen omtrent internationale gegevensuitwisseling, te weten het mogelijk maken van de onderlinge uitwisseling van fiscale inlichtingen tussen staten die zich daartoe wederzijds hebben verplicht, zou te zeer afbreuk worden gedaan, indien de staat, waaraan een verzoek om inlichtingen wordt gericht, niet op de mededeling van de verzoekende staat dat de gevraagde informatie in eigen land niet verkrijgbaar is, zou mogen afgaan. Het is aan belanghebbende om vervolgens aannemelijk te maken dat de verklaring van de Staatssecretaris van Financiën onjuist is. Belanghebbende is daarin niet geslaagd.

5.11. Belanghebbende stelt voorts -naar het Hof begrijpt- dat de informatie uitwisseling onrechtmatig was omdat er Nederlandse belastingambtenaren betrokken zijn geweest bij het doen van het inlichtingenverzoek en later tevens bij de behandeling van het verzoek. Belanghebbende stelt in dat verband dat er sprake is van

“een situatie waarbij de overheid van Curaçao op papier doet alsof zij in charge is maar feitelijk (...) Nederland uit[maakte] wat er gebeurde”.

Volgens belanghebbende zijn

“Feitelijk (...) alle, maar dan ook alle essentiële en substantiële werkzaamheden door de Nederlandse belastingambtenaren gedaan”.

En

“het verzoekende land is Nederland, operationeel is het Nederland, de controleur is Nederland en de ontvanger van de gegevens is Nederland”.

5.12.

De Minister heeft ter zake verklaard dat in 2014 twee Nederlandse belastinginspecteurs ter beschikking zijn gesteld aan de Inspectie der belastingen te Curaçao. Deze waren van 15 februari 2014 tot en met 15 augustus 2014 schriftelijk gemandateerd. Tot het dossier behoren twee op 19 februari 2014 gedateerde door de Curaçaose inspecteur opgemaakte mandateringsbesluiten. Aldaar is voor genoemde twee Nederlandse belastinginspecteurs onder meer in opgenomen:

“Op verzoek van de Minister van Financiën bent u door de Nederlandse Belastingdienst tijdelijk ter beschikking gesteld aan de Inspectie der Belastingen. In de periode 15 februari 2014 tot en met 15 augustus 2014 zult u als ambtenaar belast met de heffing van belasting werkzaam zijn. Voor een juiste en rechtmatige uitoefening van uw werkzaamheden is het wenselijk om u als Inspecteur te mandateren. (...)

Mandateringsbesluit

Op grond van artikel 2a van de Algemene landsverordening Landsbelastingen mandateer ik hierbij voor de periode 15 februari 2014 tot en met 15 augustus 2014, alle bevoegdheden die uit de belastingverordening aan de Inspecteur voortvloeien aan (...).”

5.13. Het Hof overweegt dat de mandatering, welke door belanghebbende als zodanig niet is betwist, meebrengt dat de positie van de twee Nederlandse belastinginspecteurs (gedurende de termijn van de mandatering) gedurende de mandateringstermijn op één lijn te stellen is met 'eigen' inspecteurs van Curaçao. Voorts heeft de Minister geloofwaardig betoogd dat er immer sprake was van een nauwe samenwerking tussen de 'lokale autoriteiten' en de Nederlandse inspecteurs zodat de door belanghebbende geschetste schijn tussen 'papier' en 'wat er werkelijk gebeurde' niet gebleken is. Alsdan is geen sprake van een situatie waarbij onrechtmatig is gehandeld door de Minister.

5.14. Tot slot overweegt het Hof dat:

de Minister conform artikel 62, vierde lid, van de ALL, bij zijn besluit van 5 januari 2015 rekening heeft gehouden met het ingediende verzoek tot heroverweging van belanghebbende;
er geen sprake is van de in artikel 64, eerste lid, van de ALL bedoelde situatie. In casu is de informatieverstrekking gestoeld op artikel 37 van de BRK;
belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat sprake is van één van de in artikel 64, tweede lid, opgenomen (hiervoor niet eerder besproken) geregelde gevallen waarvoor is bepaald dat de Minister geen inlichtingen hoeft te verstrekken (facultatieve weigeringsgronden).

Ook al hetgeen overigens door belanghebbende naar voren is gebracht leidt niet tot een andere conclusie.

5.15. Gelet op al hetgeen hiervoor is overwogen is het oordeel van het Hof dat de Minister niet onrechtmatig heeft gehandeld. De vraag of belanghebbende door het optreden van de Minister schade heeft geleden, hoeft dan niet meer te worden beantwoord.

De slotsom

5.16. De slotsom is dat het hoger beroep slaagt omdat het Gerecht ten onrechte heeft beslist dat het beroep niet ontvankelijk is. Doende wat het Gerecht had moeten doen zal het Hof belanghebbende ontvangen in haar beroep en het beroep ongegrond verklaren.

Proceskosten

5.17. Artikel 15, tweede lid, van de LBB bepaalt:

"Bij of krachtens Landsbesluit, houdende algemene maatregelen, worden regels gesteld over de kosten waarop de veroordeling, bedoeld in het eerste lid, uitsluitend betrekking kan hebben en over de wijze waarop de hoogte van de kosten wordt vastgesteld."

De regels over de kosten en de wijze van de berekening van de hoogte daarvan, zoals bedoeld in het tweede lid van artikel 15 van de LBB, zijn nog niet vastgesteld. Het Hof, dan wel het Gerecht, is echter bij uitsluiting bevoegd een partij te veroordelen in de proceskosten in de (hoger) beroepsfase (artikel 15, eerste lid, artikel 17f en artikel 17g, eerste lid, van de LBB). Gezien de bedoeling van de LBB, zoals tot uitdrukking gebracht in de tekst van artikel 15, tweede lid, acht het Hof het juist om bij ontstentenis van nadere regels voor de bepaling van de aard en de omvang van de te vergoeden proceskosten aan te sluiten bij het Besluit proceskosten bestuursrecht (Bpb), PB 2001, no. 127. Van bijzondere omstandigheden om hiervan af te wijken is het Hof niet gebleken.

5.18. Het Hof acht nu appelante door het Gerecht ten onrechte niet ontvankelijk is verklaard in haar beroep termen aanwezig de inspecteur te veroordelen in de door belanghebbende in verband met het hoger beroep gemaakte proceskosten en zal daarvoor – bij ontstentenis van nadere regels voor de bepaling van de aard en de omvang van de te vergoeden proceskosten – eveneens aansluiten bij het Bpb. Het Hof stelt de proceskosten in hoger beroep, op de voet van artikelen 15 en 17f van de LBB in verbinding met het Bpb en de daarbij behorende bijlage, vast op NAf 1.400 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand (1 punt voor het indienen van het verweerschrift in hoger beroep en 1 punt voor

het verschijnen ter zitting van het Hof, met een waarde per punt van NAf 700, en een wegingsfactor van 1).

6. Beslissing

Het Hof:

vernietigt de uitspraak van het Gerecht;
verklaart het beroep ongegrond ;
veroordeelt de Minister in de proceskosten van belanghebbende in hoger beroep tot een bedrag van NAf 1.400 (zegge: veertienhonderd gulden).

Aldus gedaan door mrs. D. Haan, voorzitter, M.J. Leijdekker, en P.A.M. Pijnenburg, leden, in tegenwoordigheid van M.M.M. Faro MSc, als griffier. De beslissing is op 6 februari 2018 in het openbaar uitgesproken.